

ANALITINĖS PROCEDŪROS BESIKEIČIANČIO VERSLO ĮMONIŲ AUDITO KONTEKSTE

Aleksandra Pečiūrienė

Docentė, daktarė

Vilniaus kolegijos Ekonomikos fakulteto

Buhalterinės apskaitos katedra

El.paštas: A.Peciuriene@ekf.viko.lt

Pastaruoju metu Lietuvos audito sistemos, kaip vienos iš Europos Sąjungos šalių rinkos ekonomikos sudedamųjų dalių, vystymąsi lėmė bendrijos pasirinktas audito tarptautinės internacionalizacijos procesas. Šiandieną tarp šalyje galiojančių TAS yra analitinių procedūrų taikymą reglamentuojantys standartai, kuriuos sudaro dvi grupės – audito įrodymų bei rizikos vertinimo, ir atsako į įvertintą riziką. Rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančių verslo įmonių audite analitinėms procedūroms skiriamas vis svaresnis vaidmuo. Straipsnyje siekiama išnagrinėti analitinių procedūrų turinį ir taikymą audite.

Reikšmingi žodžiai: analitinės procedūros, auditas, audito standartai

Įvadas

Pastaruoju metu Lietuvos audito sistemos, kaip vienos iš Europos Sąjungos šalių besikeičiančios rinkos ekonomikos sudedamųjų dalių, vystymuisi įtakos turėjo ne tiek ES rėmuose plėtojamas audito regioninės harmonizacijos, kiek bendrijos pasirinktas audito tarptautinės internacionalizacijos procesas. Taigi Tarptautinės buhalterijų federacijos (toliau anglų kalba – IFAC) rekomendacinio pobūdžio leidžiami Tarptautiniai audito standartai (TAS) nuo 2009 metų privalomai taikomi Lietuvoje, atliekant verslo įmonių finansinių ataskaitų auditą.

Šiandieną tarp šalyje galiojančių TAS yra analitinių procedūrų taikymą nusakantys audito įrodymų bei rizikos vertinimo ir atsako į įvertintą riziką grupių standartai. (IFAC, 2012). Pirmą kartą nepriklausomo audito praktikoje 1978 metais tik dar rekomenduotos taikyti JAV Amerikos prisiekusiųjų valstybės buhalterijų instituto (toliau anglų kalba – AICPA) (Hirst, Koonce, 1996) analitinės procedūros, per tris dešimtmečius faktiškai tapo būtinu bet kurio verslo įmonės nepriklausomo finansinio audito įrankiu. Beje, šiuolaikinės rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančių verslo įmonių audite analitinėms procedūroms skiriamas vis svaresnis vaidmuo.

Tyrimo objektas – analitinės procedūros.

Tyrimo tikslas – išnagrinėti analitinių procedūrų turinį ir taikymą verslo įmonių audite.

Tyrimo metodai – sisteminė literatūros šaltinių analizė, informacijos rinkimas, detalizavimas, lyginimas, sisteminimas ir apibendrinimas.

1. Analitinių procedūrų kaip audito sąvokos apibrėžtis

Šiuolaikinis auditas susiformavo kaip daugialypis praktinės veiklos bei mokslo srities reiškinys. Laikantis dviejų pasaulyje plačiai paplitusių audito klasifikacijų – pagal funkcinį požymį bei apimtį ir atlikėjus, kurias pirmąkart lietuviškoje mokslinėje literatūroje išnagrinėjo J. Mackevičiaus (1994), galima išskirti taip vadinamą „siaurąją“ audito traktuotę. Pagal ją auditu traktuojame tik išorinį finansinių ataskaitų auditą, kurį atlieka nepriklausomi atestuoti auditoriai pagal sutartis. Būtent taip Lietuvos Respublikos audito įstatyme (aktuali redakcija nuo 2013-06-12) ir yra apibrėžtas auditas – nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas, vadovaujantis teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais. Įgyvendinant Audito direktyvą (Europos Parlamento ir..., 2006), šiuo metu Lietuvoje audito atlikimą reglamentuoja TAS. TAS Nr.200 (2009) akcentuojama, kad audito tikslas – padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. Tai pasiekama, auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar finansinės atskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, ar finansinės atskaitos pateiktos teisingai visais reikšmingais atžvilgiais, ar parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomą tvarką. Aukščiau pateikti audito apibrėžimas bei tikslas nusako toliau apžvelgiamų analitinių procedūrų panaudojimo „lauką“.

Rittenbergas ir Schwiegeris (1994) pabrėžė, kad teorinį analitinių procedūrų taikymo pagrindą audite sudaro praeities informacijos patikimumo ateityje postulas. Pagrindinė analitinių procedūrų pritaikomumo sąlyga – tvirtų santykių tarp apskaitos duomenų egzistavimas.

Analitinių procedūrų sąvoka yra oficialiai priimtas audito standartų terminas. Tačiau skirtingų pasaulio šalių mokslininkai ir auditoriai–praktikai, kaip šios sąvokos sinonimus, plačiai vartoja tokius terminus, kaip: analitinis auditorių patikrinimas, dėmesio sutelkimo procedūros, veiklos rezultatų indikacinė apžvalga, analitinis testavimas, analitinė apžvalga, finansinės analizės būdai audite, kt. (Wright, Ashton, 1989; Robertson, 1993; Rittenberg, Schwieger, 1994; Bloher, Patterson, 1996; Meissier, Simon, Smith, 2013). Be to, per tris analitinių procedūrų taikymo audito praktikoje dešimtmečius, skaičiuojant nuo 1978 metų (Hirst, Koonce, 1996), nei audito standartuose, nei mokslo darbuose nesusiformavo homogeninė analitinių procedūrų apibrėžtis.

Tyrimo eigoje išanalizuoti nuo 1-jo NAS 2000 metais įsigaliojimo Lietuvoje IFAC, AICPA, LAR išleisti, su analitinių procedūrų taikymu audite sietini audito standartai. Atlikus atitinkamų IFAC ir AICPA standartų turinio analizę, matyti, kad IFAC ir AICPA už audito standartų rengimą atsakingos valdybos kryptingai dirba, tobulindamos minėtų standartų turinį bei pačios sąvokos apibrėžtį. Pavyzdžiui, vienas reikšmingiausių pokyčių yra tas, kad IFAC ir AICPA standartuose nagrinėjamo laikotarpio eigoje atsirado taikymo ir kitos aiškinamosios

medžiagos struktūrinė dalis. Be to, pastebimas didėjantis abiejų institucijų leidžiamų standartų dalykinio grupavimo, struktūros bei turinio susiejimas.

Pastaruoju metu AICPA nuosekliai įgyvendina jo leidžiamų Pareiškimų dėl audito standartų (toliau anglų kalba – SAS) turinio aiškumo didinimo bei susiejimo su TAS nuostatomis tikslus. To pasekoje buvo išleistas, nuo 2012 metų gruodžio įsigaliojęs SAS Nr.122 (AICPA, 2012). Jame audito procesą reglamentuojančių skyrių (angl. – section) kodavimas pertvarkytas TAS pagrindu. Beje, SAS Nr.122 skyriuose AU-C 520 „Analitinės procedūros“ bei AU-C 500 „Audito įrodymai“ analitinių procedūrų sąvokos apibūdinimui panaudota originali TAS Nr.520 „Analitinės procedūros“ apibrėžtis. Pažymėtina, kad pastaroji apibrėžtis originalo anglų kalba identiška TAS Nr.500 „Audito įrodymai“ duotam analitinių procedūrų, kaip audito įrodymų rinkimo audito procedūros, apibrėžimui (IFAC, 2012).

Tos pačios analitinių procedūrų sąvokos pateikimas tiksliniuose audito standartuose sudaro būtiną teorinį pagrindą jų praktiniam panaudojimui audite. Deja, lietuviškai kalbančių auditorių galimybę geriau perprasti analitinių procedūrų esmę iš dalies riboja nuo pat NAS atsiradimo „laisvas“ TAS anglų kalba išdėstytų nuostatų vertimas ir pateikimas lietuvių kalba (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Analitinių procedūrų NAS apibrėžtys

Redakcija	NAS Nr.8	NAS Nr.12
Pirma	(2000) Analitinės procedūros – tai svarbių rodiklių ar tendencijų analizė, atliekama tiriant svyravimus ar tarpusavio santykius, neatitinkančius kitos informacijos ar numatytų dydžių. Tai iš to paties šaltinio gautų finansinių ir nefinansinių duomenų santykio arba skirtingais laikotarpiais ar iš skirtingų institucijų gautos palygintinos informacijos analizė, siekiant nustatyti atitikmenis ir numatomus pavyzdžius arba reikšmingus svyravimus ir netikėtus santykius, bei šios analizės rezultatai.	(2002) “Analitinės procedūros” taikomos svarbiausių koeficientų (ratio), tendencijų (trend) analizei bei galutinių svyravimų ir rodiklių priklausomybės (relationships) tyrimui audito pabaigoje, nustačius atitinkamos informacijos neatitikimus ar nukrypimus (deviation) nuo numatytų sumų.
Antra	(2005) Analitinės procedūros sudaro finansinės informacijos vertinimas atliekant tiek finansinių, tiek nefinansinių duomenų patikimą tyrimą. Analitinės procedūros taip pat apima nustatytų svyravimų ir tarpusavio ryšių, neatitinkančių kitos susijusios informacijos ar reikšmingai nukrypstančių nuo prognozuotų sumų, tyrimą.	(2006) “Analitinės procedūros” – finansinės informacijos įvertinimas, atliekamas tiriant tikėtinus ryšius tarp finansinių ir nefinansinių duomenų. Analitinės procedūros taip pat apima pasirinktų rodiklių svyravimų, tendencijų ir tarpusavio ryšių tyrimą, įvertinant, ar jie atitinka kitą susijusią informaciją bei duomenis.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis NAS (2000-2006).

Kadangi NAS buvo rengiami TAS pagrindu, tai ir analitinių procedūrų apibrėžtys abiejų redakcijų NAS Nr.8 bei NAS Nr.12 tarpusavyje turėjo sutapti. Deja, minėtos prielaidos LAR nebuvo laikomasi, manomai, dėl standartų rengimo bei vertėjų patirties stokos. O tai galėjo paveikti to meto auditorių analitinių procedūrų esmės suvokimą bei jų panaudojimo praktiką verslo įmonių audite.

Tam tikrų analitinių procedūrų apibrėžimo neatitikimų lietuvių kalba neišvengta ir šiuo metų Lietuvoje galiojančiuose TAS Nr.520 ir TAS Nr.500. Beje, minėtų standartų vertimo į lietuvių kalbą autorinės teisės priklauso IFAC.

TAS Nr.520 (2009, liet. kalba) nurodyta, kad sąvoka „analitinės procedūros“ reiškia finansinės informacijos įvertinimą, atliekant *tikėtinų* finansinių ir nefinansinių duomenų sąsają analizę. Analitinės procedūros taip pat apima tyrimą, kuris yra būtinas, nustačius svyravimus ar sąsajas, kurie neatitinka kitos susijusios informacijos arba *reikšmingai skiriasi nuo tikėtinų vertės*.

TAS Nr.500 (2009, liet. kalba) apibrėžia, kad analitinės procedūros apima finansinės informacijos įvertinimą analizuojant *patikimas* finansinio ir nefinansinio pobūdžio duomenų sąsajas. Be to, analitinės procedūros apima nustatytų svyravimų ar sąsajų, kurie neatitinka kitos susijusios informacijos arba *gerokai nukrypsta nuo prognozuojamų sumų*, tyrimą.

2. Analitinių procedūrų taikymas audito procese

Nagrinėjant analitinių procedūrų taikymą audite, be ankstesnėje straipsnio dalyje pateiktos jų apibrėžties TAS, esminiu laikytinas jų traktavimas kaip apskaitoje užregistruotų sumų, ar jų pagrindu apskaičiuotų rodiklių lyginimas su nepriklausomo auditoriaus įvertinimais (lūkesčiais) (LAR, 2012). Remiantis minėtomis apibrėžtimis, autorės nuomone, akcentuotini tokie analitinių procedūrų naudojimo aspektai, kaip metodo ir formos pasirinkimas bei proceso nuoseklumas.

TAS, SAS ar kitų šalių audito standartai nenustato konkrečių analitinių procedūrų atlikimo metodų. Šis klausimas paliktas atviras, nurodant, kad jie varijuoja nuo paprastų palyginimų iki sudėtingų analizių, taikant pažangius statistinius metodus. Atliktas audito, finansinės analizės, statistikos šaltinių tyrimas parodė, kad tikslinga skirstyti tris svarbiausius analitinių procedūrų metodų tipus: (1) horizontalioji analizė; (2) santykinų rodiklių analizė; (3) modelinė analizė.

Horizontalioji analizė dažniausiai naudojama analizuojamų sąskaitų tendencijų pastovumui nustatyti. Taip, pirkėjų išskolinimo padidėjimas ataskaitiniais metais, lyginant su praeitais metais, gali liudyti apie pinigų įplaukų potencialios problemos egzistavimą. Bet tikrinant šią prielaidą būtina papildomai išanalizuoti pardavimo pajamų duomenis. Šio analizės tipo trūkumas tas, kad jame nagrinėjami atskirai paimti, o ne tarpusavyje susiję rodikliai.

Santykinų rodiklių analizė apima ryšių tarp dviejų ir daugiau rodiklių nustatymą ir apskaičiavimą, pavyzdžiui: grynojo pelno ir pardavimo pajamų (finansinis koeficientas), darbo užmokesčio sąnaudų ir darbuotojų skaičiaus (nefinansinis koeficientas). Vyrauja nuomonė, kad šis analizės tipas yra efektyvesnis už horizontaliąją analizę, nes jame atsižvelgiama į loginį ryšį tarp skirtingų duomenų. Tačiau tokia analizė gali būti ir visiškai neefektyvi, jeigu auditorius nėra pakankamai kvalifikuotas ją atlikti.

Modelinė analizė audite taikoma, siekiant nustatyti tam tikro tikrinamo rodiklio lūkesčius, remiantis audituojamos įmonės veiklos bei susijusiais išoriniais informacijos duomenimis. Konkrečiai, pagrįstumo testai remiasi nestatistiniais modeliais laukiamo rodiklio arba sąskaitos likučio dydžiui nustatyti, pavyzdžiui, laukiama darbo užmokesčio išlaidų suma nustatoma, naudojantis samdomų darbuotojų bei darbo užmokesčio vidurkiais. Pagrįstumo testai bei regresiniai modeliai būna vienafaktoriniai arba daugiafaktoriniai. Audituojant pardavimo pajamų sąskaitą, kiekvieno ataskaitinių metų mėnesio pardavimų lūkesčiams apskaičiuoti gali būti naudojama paprasta laiko eilučių regresinė analizė, pavyzdžiui, remiantis kiekvieno mėnesio pardavimo pajamų ir savikainos duomenimis dvejų–trejų praeitų metų laikotarpyje. Kaip rodo paskutinių dešimtmečių tarptautinių audito įmonių darbo praktika, regresinės analizės metodas, surenkant audito įrodymus, taikomas vis plačiau. Tai sąlygoja galimybė auditoriams naudotis specialiais taikomųjų programų paketais.

Modelinė analizė leidžia auditoriams aiškiai nustatyti lūkesčius, todėl ji laikoma efektyvesniu audituojamų finansinių ataskaitų potencialių iškraipymų signalizatoriumi negu horizontalioji ar santykinių rodiklių analizė. Tačiau horizontalioji ir santykinių rodiklių analizė irgi turi savo privalumų, lyginant su modeline analize. Jomis paprasta naudotis. Jos nereikalauja didelio, pakankamai ilgo laikotarpio duomenų kiekio. Jos yra informatyvios patyrusiam auditoriui. Kai kuriuose auditoriaus darbo etapuose tai yra vieninteliai priimtini analitinių procedūrų tipai, pavyzdžiui, susipažįstant su numatomos audituoti įmonės verslu ir aplinka ar audito pabaigoje. Aptarti analitinių procedūrų metodų tipai gali būti taikomi skirtinguose įmonių finansinės informacijos agregavimo lygiuose: konsoliduotų finansinių ataskaitų, komponentų ir konkrečių informacijos elementų.

Analitinių procedūrų atlikimo forma – faktinių audituojamo laikotarpio apskaitos duomenų arba jų pagrindu nustatytų santykių palyginimas su auditorių numatytais lūkesčiais. Šie lūkesčiai gaunami iš tokių informacijos šaltinių: vidinių (audituojamos įmonės ataskaitinių ar praėjusių ataskaitinių metų finansinė atskaitomybė, biudžetai, prognozės, veiklos duomenys) bei išorinių (kitų šakos įmonių finansinė atskaitomybė, šakos ir kiti bendraekonominiai duomenų šaltiniai).

Panaudojant bet kurią analitinę procedūrą, galima išskirti penkis etapus:

1. Duomenų, kuriais remiantis numatoma nustatyti apskaitytos sumos ar rodiklio, apskaičiuoto pagal audituojamo laikotarpio duomenis, (toliau – rodiklio) lūkestį, tinkamumo įvertinimas, atsižvelgiant į turimos informacijos šaltinio patikimumą, palyginamumą, pobūdį, pakankamumą ir duomenų parengimo kontrolės priemones.
2. Apskaitytos sumos ar rodiklio lūkesčio nustatymas.
3. Lūkesčio pakankamo tikslumo įvertinimas, kad būtų galima nustatyti iškraipymą, kuris atskirai, ar kartu su kitais iškraipymais galėtų reikšmingai iškraipyti finansines atskaitas.
4. Lūkesčio palyginimas su apskaityta suma ar rodikliu, bei nukrypimo sumos nustatymas.

5. Priklausomai nuo nukrypimo reikšmingumo bei lūkesčio tikslumo, sprendimo priėmimas dėl analizuojamos sumos ar rodiklio tolimesnio audito būtinumo, pobūdžio ir apimties.

Audito atlikimo metu analitinės procedūros gali būti naudojamos kaip „atkreipiančios dėmesį“ arba kaip „patikrinimo iš esmės“ procedūros. Analitinės procedūros kaip „atkreipiančios dėmesį“ dažniausiai panaudojamos audito planavimo bei užbaigimo stadijose. Planavimo metu jos veikia kaip supratimą apie kliento verslą ir aplinką suteikianti bei perspėjamoji priemonė apie potencialias audituojamos įmonės apskaitos ir kontrolės sistemos problemas. Prieš auditoriaus išvados pasirašymą atliekamos analitinės procedūros padeda auditoriui priimti sprendimą dėl finansinių ataskaitų atitikimo įgytam supratimui apie įmonę.

Analitinių procedūrų panaudojimas „patikrinimui iš esmės“ leidžia sumažinti kontrolės priemonių ir detalių audito testų kiekį, taip gaunant nemažos ekonominės naudos. Atliktų tyrimų duomenimis (Blocher, Patterson, 1996; Messier, Simon, Smith, 2013), analitinėms procedūroms paprastai sunaudojama daug mažiau laiko, negu ūkinių operacijų ar sąskaitų likučių testams. Bet auditoriai turi gana atsargiai vertinti analitinių procedūrų panaudojimo rezultatų patikimumą. Jomis negalima beatodairiškai pasitikėti, nes analitinių procedūrų tinkamumas tiesiogiai priklauso nuo to, ar buvo tinkamai įvertinti šioms pagrindinėms procedūroms panaudoti audituojamos įmonės vadovybės su finansinėmis ataskaitomis susiję tvirtinimai ir kiti duomenys. Jei analitinės procedūros patvirtina auditoriaus lūkesčius dėl finansinės atskaitomybės tvirtinimų, ūkinių operacijų arba sąskaitų likučių, detaliųjų testų apimtis gali būti gerokai minimizuota, bet ne visiškai eliminuota. Jei lūkesčiai reikšmingai nukrypsta nuo tvirtinimų, būtinas kruopštesnis, t.y., panaudojant daugiau detaliųjų testų, audituojamos įmonės duomenų studijavimas.

Pagal TAS reikalavimus auditoriai privalo naudoti analitines procedūras audito planavimo ir audito išvadų parengimo stadijose. Jų panaudojimas audito testavimo arba pagrindinių audito procedūrų atlikimo stadijoje yra pageidautinas, tačiau neprivalomas. Kiekvienoje iš minėtų stadijų analitinės procedūros atliekamos 2 lentelėje apibendrintais tikslais.

2 lentelė. Analitinių procedūrų atlikimo tikslų išdėstymas audito procese

Tikslas	Stadija		
	(Privaloma) Planavimo	(Neprivaloma) Testavimo	(Privaloma) Audito išvadų parengimo
Įmonės verslo ir jos aplinkos supratimas	Pagrindinis tikslas		
Reikšmingų iškraipymų rizikos įvertinimas	Pagrindinis tikslas	Antrinis tikslas	Pagrindinis tikslas
Detalių testų apimties sumažinimas	Antrinis tikslas	Pagrindinis tikslas	
Veiklos tęstinumo įvertinimas	Antrinis tikslas		Antrinis tikslas

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis TAS (2009); Biery (2013); Arens, Elder, Beasley (2014).

3. Analitinių procedūrų taikymas audito praktikoje

Dėl nepaprastai laisvo, t.y. vienareikšmiškai neapibrėžto analitinių procedūrų traktavimo, anot Robertson (1993), gaunami audito įrodymai priklauso tik „minkštųjų“ tipui. Todėl rinkdami įrodymus auditoriai linkę naudoti „kietąsias“ audito procedūras, kaip tikrinimą, stebėseną, perskaičiavimą, pakartotinį atlikimą.

JAV mokslininkų Wraight ir Ashton (1989) atliktas audito metu atrastų finansinių ataskaitų iškraipymų priklausomybės nuo jų pirminio aptikimo būdo tyrimas parodė, kad taikant analitines procedūras nustatyta 15,5%, detalių testų – 47,5%, tarnautojų ir vadovybės paklausimų – 13,3%, perskaičiavimų – 21,5%, kitų audito procedūrų – 2,2% visų atrastų finansinių ataskaitų iškraipymų. Komentuodami tyrimo rezultatus autoriai pabrėžė, kad analitinės procedūros yra gana efektyvi audito įrodymų gavimo priemonė. Šios procedūros yra geresni nei kai kurie kiti iškraipymų egzistavimo signalizatoriai. Beje, auditoriaus praktinės veiklos patirtis yra ypač reikšminga analitinių procedūrų panaudojimo efektyvumui.

Kitų specialistų atlikti tyrimai (Blocher, Patterson, 1996; Hirst, Koonce, 1996; Earley, 2002; Trompeter, Wright, 2010; Meiser ir kt., 2013) patvirtina, kad analitinės procedūros, ypač taikomos nepatyrusių specialistų, savaime nėra efektyvūs finansinės atskaitomybės iškraipymų signalizatoriai. Jų panaudojimo efektyvumas priklauso nuo auditoriaus mokėjimo nustatyti tikslus lūkesčius ir betarpiškai pasinaudoti profesinio skepticizmo požiūriu audito eigoje.

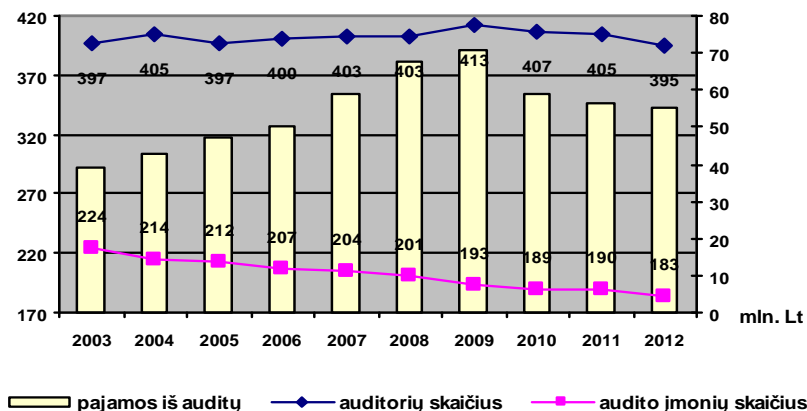
Atsižvelgiant į vis didėjančią analitinių procedūrų taikymo audite svarbą, daugelis audito įmonių, įskaitant „didžiojo ketverto“, reikalauja iš auditorių įvertinti analitinių procedūrų panaudojimo audite efektyvumą. Nesvarbu, kurioje audito stadijoje naudojamos analitinės procedūros, jų taikymo laukiamas efektyvumas pirmiausiai priklauso nuo šių faktorių: (1) analitinių procedūrų duomenų sąsajų tikėtinumo, nusakomumo, patikimumo; (2) lūkesčio parengimo duomenų patikimumo; (3) lūkesčio tikslumo.

Blocher ir Patterson (1996) nuomone, būtent lūkesčių tikslumas galiausiai yra potencialus analitinių procedūrų efektyvumo matas ir, tuo būdu, pasitikėjimo laipsnis, kuris gali būti suteiktas procedūroms ir auditoriaus tikrumui. Galima išskirti tris pagrindinius faktorius, veikiančius auditoriaus lūkesčio tikslumą: (1) lūkesčio formavimo analitinių procedūrų metodų tipas; (2) naudojamų duomenų sąsajų patikimumas ir nusakomumas; (3) naudojamų duomenų agregavimo lygis. Jeigu audituojamoje įmonėje nėra efektyvios vidinės kontrolės sistemos, analitinės procedūros negali būti naudojamos testavimo stadijoje kaip vienintelės pagrindinės audito procedūros. Tuo atveju, kai audituojamos įmonės įgimta bei kontrolės rizikos įvertintos kaip maksimaliai didelės, vietoj net ir labai efektyvių analitinių procedūrų privaloma taikyti detalius testus.

Be to, egzistuoja dar vienas svarbus analitinių procedūrų panaudojimo audito praktikoje aspektas – audituojamų įmonių veiklos tęstinumo ar bankroto tikimybės įvertinimas. Verslo žlugimas – daugelio vidinių bei išorinių veiksnių rezultatas. Įmonių veiklos tęstinumu suinteresuotos šalys ypač jautriai reaguoja, kai įmonė, į kurią įdėtos jų lėšos, bankrutuoja netrukus po auditoriaus pareikštos besąlyginės nuomonės dėl audituotos metinės finansinės atskaitomybės. Nors už įmonės

veiklos tęstinumo principo laikymąsi tiesiogiai atsakinga įmonės vadovybė, pagal TAS Nr.570 „Veiklos tęstinumas“ (2009) auditorius įpareigotas įvertinti vadovybės tvirtinimo dėl veiklos tęstinumo apibrėžtoje ateityje pagrįstumą. Taigi audito eigoje turi būti surinkti patikimi įrodymai, kad reikalui esant auditoriaus išvadoje būtų išsakyta nuomonė dėl įmonės galimybės tęsti veiklą ateinančiais po ataskaitinių metų. Įmonės veiklos tęstinumo įvertinimas paprastai pagrindžiamas įrodymais, gautais atliekant įprastas audito procedūras. Jeigu įmonės veiklos tęstinumu neabejojama, papildomų procedūrų atlikti nereikia. Kadangi įmonių finansinės atskaitomybės vartotojai tikisi iš auditoriaus specialaus veiklos tęstinumo įvertinimo, paskutinių dviejų dešimtmečių bėgyje audito praktikoje vis plačiau naudojami specialūs bankroto tikimybės įvertinimo metodai. Jie pagrįsti specialistų atliktais bankrotų tyrimais, kurie parodė, kad tam tikros santykinų koeficientų kombinacijos gali nuspėti analizuojamos įmonės greitą bankrotą. Iš jų plačiausiai naudojami yra pasaulio specialistų pripažinti, taip vadinami Altmano Z-lygio modeliai, atitinkantys analitinių procedūrų esmę. Jo idėjas kiti specialistai panaudojo kurdami savo modelius, kurie, Rittenberg ir Schwieger (1994) tvirtinimu, tik blankios originalių Altmano modelių kopijos.

Analitinių procedūrų panaudojimo Lietuvos audito praktikoje analizei pasirinktas 2003-2012 metų laikotarpis. Laikotarpio pradžios pasirinkimą lėmė tai, kad 2003 metai buvo pirmieji, kai atliekant auditą imta vadovautis 2002 metais naujai įsigaliojusių nacionaliniu audito procedūrų standartu. 2012 metai yra paskutiniai, už kuriuos viešai paskelbti audito rinkos duomenys (LAR, 2013). Auditorių ir audito įmonių skaičiaus bei audito pajamų pokytis 2003-2012 metų laikotarpiu apibendrintai pateiktas 1 paveiksle.



**1pav. Auditorių ir audito įmonių skaičius bei audito pajamų pokytis
2003-2012 m.**

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis LAR (2013).

Per visą nagrinėjamą laikotarpį audito įmonių skaičius kasmet, išskyrus 2011 metus, mažėjo. Lyginant su 2003 metais, 2012 metais audito įmonių skaičius sumažėjo 18,3 proc. Be kitų faktorių, tam įtakos turėjo audito rinkos koncentracija.

Priešingai audito įmonių skaičiaus mažėjimui, 2012 metais, lyginant su 2003 metais, audito įmonių pajamos iš audito veiklos padidėjo apie 41 proc. Atitinkamai, per 2003–2012 metus turėjo padidėti ne tik kasmet atliekamų auditų, bet ir audituojamų veiklų mastai. Tai leidžia tikėtis platesnio analitinių procedūrų, kaip audito efektyvumą didinančio įrankio, taikymo minėto laikotarpio audito praktikoje.

Per visą nagrinėjamą laikotarpį LAR užregistruotų auditorių skaičius sumažėjo 0,5 proc. nuo 397 iki 395 asmenų. 2009 metais, lyginant su 2003 metais, auditorių skaičius padidėjo 4 proc. iki 413 asmenų, kas atitiko didžiausią auditorių skaičių per visą šios profesijos egzistavimą Lietuvoje. Nuo 2009 metų iki 2012 metų auditorių skaičius nuolat mažėjo. Beje, lyginant su 2009 metais, 2012 metais auditorių skaičius sumažėjo 18 asmenų. Įsidėmėtina, kad auditorių skaičiaus mažėjimo laikotarpis sutapo su Lietuvoje faktiškai prasidėjusiu Audito direktyvos (Europos Parlamento ir..., 2006) nuostatų dėl perėjimo prie TAS ir audito kokybės užtikrinimo įgyvendinimu.

Atlikto audito kokybės užtikrinimas – viena iš pagrindinių LAR vykdomų funkcijų. Šią funkciją įgyvendina LAR kartu su Audito ir apskaitos tarnyba (AAT), atsižvelgiant į Audito direktyvos (Europos Parlamento ir..., 2006) ir Lietuvos Respublikos audito įstatymo (aktuali redakcija nuo 2013-06-12) reikalavimus. Siekiant užtikrinti auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybę, LAR organizuoja auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės peržiūras (toliau – peržiūras) taip, kad ne rečiau kaip kartą per 6 metus būtų patikrinti visi auditoriai ir audito įmonės, o auditoriai ir audito įmonės, atlikusios viešojo intereso įmonių auditą, arba kurių peržiūros metu buvo nustatyta audito atlikimo trūkumų – ne rečiau kaip kartą per 3 metus. Peržiūros vykdomos vadovaujantis AAT direktoriaus patvirtinta Atlikto audito kokybės peržiūros metodika (2009). Pagal šios metodikos reikalavimus siekiama, kad peržiūrai parenkamos audito užduotys atspindėtų visas auditoriaus audituotas veiklos sritis ir kad peržiūra atskleistų galimus trūkumus. Peržiūros metu taip pat tikrinama, ar analitinės procedūros panaudojamos laikantis TAS Nr. 315, 330, 500, 520 reikalavimų. Kitaip tariant, peržiūros metu siekiama atskleisti, ar analitinės procedūros yra ir ar tinkamai panaudojamos audito procese pagal joms išskeltus tikslus jų privalomo taikymo planavimo ir audito išvadų parengimo stadijose (žr. 2 lentelę). Deja, sutinkamai su TAS nuostatomis, analitinių procedūrų, kaip pagrindinių audito procedūrų taikymas testavime dėl neprivalomo panaudojimo šioje audito stadijoje LAR nevertinamas (AAT, 2009). Taigi yra tikslinga tęsti užsienio specialistų atliktus analitinių procedūrų panaudojimo audite taikomuosius tyrimus, siekiant nustatyti analitinių procedūrų, kaip audito efektyvumą bei kokybę užtikrinančio įrankio, vaidmenį Lietuvos audito praktikoje.

Išvados

Išnagrinėjus analitinių procedūrų turinį ir taikymą verslo įmonių audite, galima suformuluoti tokias išvadas:

- teorinį pagrindą analitinių procedūrų panaudojimui audite sudaro praeities informacijos patikimumo ateityje postulas. Pagrindinė analitinių procedūrų pritaikomumo sąlyga – tvirtų santykių tarp apskaitos duomenų egzistavimas;

- tos pačios analitinių procedūrų sąvokos apibrėžties pateikimas tiksliniuose audito standartuose sudaro būtiną teorinį pagrindą jų praktiniam panaudojimui audite. Lietuviškai kalbančių auditorių galimybę geriau perprasti analitinių procedūrų esmę iš dalies riboja nuo pat NAS atsiradimo „laisvas“ TAS anglų kalba išdėstytų nuostatų vertimas ir pateikimas lietuvių kalba. Tam tikrų analitinių procedūrų apibrėžties neatitikimų lietuvių kalba neišvengta ir šiuo metu Lietuvoje galiojančiuose TAS, kurių vertimo į lietuvių kalbą autorinės teisės priklauso IFAC;

- akcentuoti tokie analitinių procedūrų naudojimo aspektai, kaip metodo ir formos pasirinkimas bei proceso nuoseklumas. Tikslinga skirti tris svarbiausius analitinių procedūrų metodų tipus: horizontalioji, santykinių rodiklių ir modelinė analizė. Analitinių procedūrų atlikimo forma – faktinių audituojamo laikotarpio apskaitos duomenų arba jų pagrindu nustatytų santykių palyginimas su auditorių numatytais lūkesčiais. Lūkesčiai gaunami iš vidinių bei išorinių informacijos šaltinių. Galima išskirti penkis analitinių procedūrų panaudojimo etapus;

- audito atlikimo metu analitinės procedūros gali būti naudojamos kaip „atkreipiančios dėmesį“ arba kaip „patikrinimo iš esmės“ procedūros. Pagal TAS reikalavimus auditoriai privalo taikyti analitines procedūras audito planavimo ir audito išvadų parengimo stadijose. Jų panaudojimas audito testavimo stadijoje, kaip pagrindinių audito procedūrų, pageidautinas, tačiau neprivalomas. Kiekvienoje iš minėtų stadijų analitinės procedūros atliekamos 2 lentelėje apibendrintais tikslais;

- analitinės procedūros – svarbus ir efektyvus audito įrankis. Tokiu jis tapo todėl, kad šiuolaikiniame audite vis daugiau dėmesio skiriama auditoriaus lūkesčių formavimui bei tikslumo įvertinimui. Būtent lūkesčių tikslumas turėtų būti laikomas analitinių procedūrų efektyvumo matu. Galima išskirti tris pagrindinius faktorius, veikiančius auditoriaus lūkesčio tikslumą. Kai audituojamos įmonės įgimta bei kontrolės rizikos įvertintos kaip maksimaliai didelės, vietoj net ir labai efektyvių analitinių procedūrų testavimui privaloma taikyti detalius testus;

- audito eigoje turi būti surinkti pakankami patikimi įrodymai, kad reikalui esant, auditoriaus išvadoje būtų išsakyta nuomonė dėl įmonės galimybių tęsti veiklą ateinančiais po ataskaitinių metais. Įmonės veiklos tęstinumo įvertinimas paprastai pagrindžiamas įrodymais, gautais atliekant įprastas audito procedūras. Kadangi įmonių finansinės atskaitomybės vartotojai tikisi iš auditoriaus specialaus veiklos tęstinumo įvertinimo, paskutinių dviejų dešimtmečių bėgyje audito praktikoje vis plačiau paplitę specialūs bankroto tikimybės įvertinimo metodai. Iš jų plačiausiai naudojami analitinių procedūrų esmę atitinkantys „Altmano Z-lygio“ modeliai;

- Lietuvos auditorių ir audito įmonių skaičiaus bei audito pajamų pokytis 2003–2012 metų bėgyje leidžia tikėtis platesnio analitinių procedūrų taikymo minėto laikotarpio audito praktikoje. Pažymėtina, kad LAR vykdomų atliktų auditų kokybės peržiūrų metu siekiama atskleisti, ar analitinės procedūros yra ir ar

tinkamai panaudojamos privalomo taikymo stadijose. Deja, jų taikymas testavimo stadijoje dėl neprivalomo panaudojimo nevertinamas;

- tikslinga tęsti užsienio specialistų atliktus analitinių procedūrų taikymo audite taikomuosius tyrimus, siekiant nustatyti analitinių procedūrų, kaip audito efektyvumą bei kokybę užtikrinančio įrankio, vaidmenį Lietuvos audito praktikoje.

Literatūra

- AICPA (2012). Clarified Statements on Accounting Standards. , effective for audits of financial statements for periods ending on or after December 15, 2012. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/clarifiedSAS.aspx>
- Arens, A. A; Elder, E. J.; Beasley M. S. (2014). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. Prentice Hall. 864 p.
- Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. liepos 3 d. įsakymu Nr. VAA-17 patvirtinta „Atlikto audito kokybės peržiūros metodika“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?156>
- Biery, M. E. (2013). What Are the Analytical Procedures and When Are They Used? [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.accountingweb.com /article/what-are-analytical-procedures-and-when-are-they-used/222702>
- Blocher, E.; Patterson, F. (1996). The use of Analytical Procedures // Journal of Accountancy, Vol. 181 (2), p. 53-55.
- Earley, C. E. (2002). The Differential Use of Information by Experienced and Novice Auditors in the Performance of III-Structured Audit Task // Contemporary Accounting Research, Vol. 19, p. 595-614.
- Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, 2006 m. gegužės 17 d. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?112>
- Hirst, D. E.; Koonce, L. (1996). Audit Analytical Procedures: A Field Investigation // Contemporary Accounting Research, Vol. 13 (2), p. 457-486.
- IFAC (2012). Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IAASB%20Handbook%20Part%20I_Web.pdf
- Lietuvos auditorių rūmai (2012). Finansinių ataskaitų auditas. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?615>
- Lietuvos auditorių rūmai (2013). 2012 metų audito rinkos apžvalga. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/news.php?item.6319>
- Lietuvos Respublikos Audito įstatymas, 1999 m. birželio 15 d., Nr. VIII-1227, aktuali redakcija nuo 2013 m. birželio 12 d. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=450783
- Mackevičius, J. (1994). Audito pradmenys. Vilnius: Mintis. 264 p.
- Messier, W. F. Jr.; Simon, C. A.; Smith, J. L. (2013). Two Decades of Behavioral Research on Analytical Procedures: What Have We Learned // Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 32 (1), p.139-181.
- Nacionaliniai audito standartai, leidžiami taikyti atliekant iki 2009 m. sausio 1 d. prasidėjusių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų auditą. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?478>
- Robertson, J. C. (1993). Auditing. Homewood: IRWIN. 1124 p.

- Rittenberg, L. E.; Schwieger, B. J. (1994). Auditing: Concepts for a Changing Environment. Fort Worth: The Dryden Press. 1153 p.
- Tarptautiniai audito standartai, privalomi taikyti atliekant 2009 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų auditą. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?514>
- Trompeter, G.; Wright, A. (2010). The World Has Changed – Have Analytical Procedure Practices? // Contemporary Accounting Research, Vol. 27 (2), p. 669-715.
- Wright, A.; Ashton, R. H. (1989). Identifying Audit Adjustments with Attention-Directing Procedures // The Accounting Review. Vol. 64, p. 710-728.

ANALYTICAL PROCEDURES IN VOLATILE BUSINESS ENTITIES AUDIT CONTEXT

Aleksandra Pečiūrienė

Summary

Evolution of the Lithuanian auditing system recently has been influenced by the European Union picked and chosen process of auditing internationalization. Today among effective ISA there are standards that outline application of analytical procedures in audit. The increasingly important role is assigned to analytical procedures in the audit of business entities operative under the market economy conditions. The objective of the article is to explore the substance and application of analytical procedures in audit. The contribution of this study is polysemantic.

The definition of analytical procedures conception in the ISA, SAS and NAS (National Auditing Standards) has been surveyed. The conclusion is drawn that certain mismatches in the definition of analytical procedures conception in the Lithuanian language weren't avoided neither in the NAS, nor in the ISA, which have been recently in force in Lithuania.

Exploring the application of analytical procedures in the auditing process, such aspects as selection of analytical procedures method and form as well as process sequence should be emphasized. Analytical procedures might serve as “attention directing” or “substantive” procedures. Following the ISA provisions auditors are required to perform analytical procedures in the stages of audit planning and forming of overall conclusion. Performing of analytical procedures at the audit testing stage is requested, but not required. Considering that, timing and purposes of analytical procedures are generalized.

Analysis of application of analytical procedures as sufficiently significant and effective audit instrument in audit practice is performed. It became as such because in modern audit more and more attention is paid to design and evaluation of accurateness of the auditor's expectations. Namely the accurateness of expectations should be considered as the measure of analytical procedures effectiveness. The role of analytical procedures in evaluation of a client going concern is emphasized.

Dynamics of the number of Lithuanian auditors and audit firms as well as revenue from audit for the period of 2003-2012 years allow anticipating more comprehensive appliance of analytical procedures in audit practice. Consequently,

it is expedient to follow the applied researches conducted by foreign specialists in the field of analytical procedure performance in audit on purpose to ascertain the role of analytical procedures as audit efficiency and quality ensure instrument in the Lithuanian audit praxis.